

Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: A view on state aids, trade subsidies and direct taxation

Citation for published version (APA):

Luja, R. H. C. (2003). *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and the WTO: A view on state aids, trade subsidies and direct taxation*. [Doctoral Thesis, Maastricht University]. Intersentia.
<https://doi.org/10.26481/dis.20030122rl>

Document status and date:

Published: 01/01/2003

DOI:

[10.26481/dis.20030122rl](https://doi.org/10.26481/dis.20030122rl)

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.

SAMENVATTING

Hoofdstuk 1

Fiscale staatssteun is een van de meest controversiële onderwerpen op het raakvlak van fiscaliteit en internationale handel. Het staat staten vrij hun fiscale stelsel naar eigen inzicht in te richten, zolang zij zich daarbij houden aan regels van hogere orde. Ter zake van fiscale steunverlening binnen de Europese Gemeenschappen (hierna: de EG) speelt niet alleen het EG-staatssteunregime een rol, maar ook het Subsidieverdrag van de wereldhandelsorganisatie WTO. Deze studie besteedt aandacht aan de belangrijkste problemen die zich voordoen bij de toepassing van de genoemde regimes in de sfeer van de directe belastingen. In het bijzonder wordt ingegaan op de terugvordering van onrechtmatig verleende fiscale steun in het kader van het EG-staatssteunregime.

Allereerst wordt kort aandacht besteed aan de economische motieven voor steunverlening door overheden. Een van de belangrijkste motieven voor het verlenen van steun is het bieden van compensatie voor en het verhelpen van marktfalen, bijvoorbeeld wanneer achtergestelde regio's zonder de nodige fiscale stimulans niet in staat zullen zijn voldoende werkgelegenheid en hoogwaardige industrieën aan te trekken. Ook andere, politieke motieven kunnen een rol spelen zoals het voorkomen van het faillissement van bedrijven in een lidstaat die voor een aanzienlijke werkgelegenheid zorgen en het beschermen van opkomende economieën.

Vooropgesteld dat de politiek kiest voor het verlenen van steun, stelt zich de vraag of dit in een fiscaal kader kan plaatsvinden. Door middel van het verlagen van de effectieve belastingschuld voor bepaalde bedrijven kan hierin worden voorzien. Methoden die hierbij gebruikt worden zijn onder meer het toestaan van belastinguitstel (het vormen van bijzondere fiscale reserves), bijzondere aftrekposten, buitengewone afschrijvingsmethoden, bijzondere tarieven, vrijstelling en belastingkortingen.

Het accent ligt bij fiscale steunverlening vaak op het in overeenstemming brengen van fiscale steunmaatregelen met internationale regels, zonder voldoende acht te slaan op fundamentele economische beginselen van belastingheffing. Op

zich heb ik geen principiële bezwaren tegen het gebruik van het fiscale stelsel in plaats van het geven van contante subsidies, indien beiden even effectief zijn. Voorwaarde is wel dat een fiscale subsidie, net als niet-fiscale subsidies, duidelijk wordt weergegeven in de jaarlijkse begroting. Daarnaast dient de administratieve last voor anderen dan de begunstigden van de fiscale steun niet onnodig toe te nemen. Met het oog op de bewaking van de efficiency is het aan te bevelen om aan fiscale steunmaatregelen een tijdslimiet te verbinden, zodat het parlement zich na een aantal jaren kan herbezinnen met het oog op vernieuwing van de goedkeuring.

Hoofdstuk 2

Fiscale steun kan leiden tot concurrentievervalsing, bijvoorbeeld doordat bedrijven hun producten en diensten goedkoper kunnen aanbieden dan bedrijven die dergelijke steun niet ontvangen, met een gelijke nettowinst. Hierdoor kunnen gesubsidieerde bedrijven niet alleen beter concurreren in andere lidstaten, maar zijn kunnen ook bedrijven uit andere lidstaten uit de eigen nationale markt verdringen. Derhalve is het verbod op staatssteun ingevoerd in artikel 87(1) EG.

Steun die door of namens lidstaten wordt verleend en die de mededinging op de Europese interne markt verstoort of dreigt te verstoren en daarmee de handel tussen lidstaten, is beginsel verboden, voor zover deze steun wordt verleend aan bepaalde bedrijven of sectoren en deze dus niet algemeen van aard is. Onder bepaalde voorwaarden kan steun worden goedgekeurd door de Europese Commissie (en – in uitzonderingsgevallen – door de Raad), bijvoorbeeld met het oog op stimulering van achtergestelde regio's. Andere motieven kunnen onder meer zijn het stimuleren van onderzoek, ontwikkeling en milieubeschermdende investeringen. Ook het stimuleren van het midden- en kleinbedrijf behoort tot de doelstellingen, evenals het bieden van steun met het oog bedrijven van de ondergang te redden. In sommige gevallen is de Commissie verplicht steun goed te keuren wanneer deze ziet op sociale steun en steun ter dekking van de schade uit natuurrampen en andere buitengewone omstandigheden.

Om onder het staatssteunverbod te vallen dient een fiscale maatregel aan een viertal voorwaarden te voldoen.

(1) Voordeel

Er moet sprake zijn van een voordeel. De belastingplichtige dient in principe minder belasting te hoeven betalen dan onder het normale regime gebruikelijk is. Zo kan de vorming van een bijzondere fiscale reserve worden toegestaan die onder het normale regime niet gevormd zou mogen worden. Door bepaalde winsten in een reserve te stoppen wordt de belasting hierover uitgesteld totdat de reserve vrijvalt. Ook bijzondere afschrijvingsmethoden kunnen tot een voordeel leiden, wanneer wordt toegestaan om sneller af te schrijven dan gebruikelijk. Hierdoor wordt in de eerste jaren minder belasting betaald en later meer. Door dit verschil in betalingstijdstip ontstaat een tijdelijk financieringsvoordeel (het genieten van rente gedurende de tijd dat de belasting nog niet betaald hoeft te worden); hetzelfde geldt bij het verlenen van uitstel van betaling. Dat het kwijtschelden van belasting

eveneens een voordeel oplevert behoeft geen nadere uitleg. Het uiteindelijke netto voordeel is onder meer afhankelijk van het effectieve belastingtarief.

Bij het bepalen van de aanwezigheid van een voordeel doen zich enkele problemen voor. Allereerst is niet bekend waar het omslagpunt ligt tussen voor- en nadeel, dat wil zeggen dat niet bekend is hoeveel procent van de belastingbetalers van een bepaald voordeel moet genieten om te kunnen zeggen dat niet langer sprake is van een voordeel voor degenen die steun ontvangen, maar van een nadeel voor degenen die geen aanspraak kunnen maken op een fiscale steunmaatregel. Daarnaast kan een voordeel zich ook in de marge voordoen. Indien fiscaal 'gunstige' verrekenprijzen worden gehanteerd voor transacties in concernverband, dan kan daarin een voordeel schuilgaan. Deze aard van voordeel is evenwel voor de Commissie niet eenvoudig te traceren.

Het Hof van Justitie heeft herhaaldelijk bepaald dat het gelijk trekken van de nationale belastingdruk voor een bepaalde sector met die in het buitenland, niet eraan af doet dat op nationaal niveau een voordeel wordt genoten vergeleken met andere sectoren in dezelfde lidstaat. Echter, indien een belastingplichtige een belastingvoordeel krijgt vanwege het feit dat hij op basis van contracten met de overheid bepaalde onrendabele taken moet uitvoeren in het algemeen belang, dan hoeft niet altijd sprake te zijn van een netto-voordeel zolang de vermindering van belasting niet meer bedraagt dan de extra kosten die met die taken gemoeid zijn.

(2) Aanwending van staatsmiddelen

Het voordeel moet uit staatsmiddelen afkomstig zijn. Dit is bij fiscale maatregelen per definitie het geval. Ik ben van mening dat voor het vaststellen of aan dit vereiste is voldaan niet van belang is dat per saldo staatsmiddelen zijn gebruikt (d.w.z. dat per saldo de belastingopbrengst wordt verminderd). Naar mijn mening is doorslaggevend dat aan de belastingplichtige een fiscaal voordeel toekomt.

Het is niet noodzakelijk dat een voordeel opzettelijk wordt verleend. Ook indien door een vergissing van de inspecteur minder belasting verschuldigd is, wordt in beginsel aan het tweede vereiste voldaan. Naast directe fiscale voordelen uit staatsmiddelen kunnen ook indirecte voordelen een rol spelen. Het verlenen van een belastingvoordeel aan particulieren die spaargeld in een bepaald fonds beleggen, kan leiden tot een voordeel voor ondernemers, indien zij uit datzelfde fonds een lening kunnen verkrijgen tegen zeer gunstige voorwaarden. Zo kan een lagere rente worden overeengekomen, zonder dat de netto-opbrengst na belasting voor de particulier achterblijft bij de opbrengst van andere beleggingen.

(3) Verstoring van de mededinging

Het voordeel moet de mededinging en handel tussen lidstaten (dreigen te) verstoren. Aan deze voorwaarde zal in principe altijd worden voldaan, behalve in die sectoren waarbij geen grensoverschrijdende concurrentie aan de orde is.

Steun die onder een niveau van 100.000 Euro per drie jaren blijft wordt in principe geacht geen verstoring teweeg te brengen. Deze zgn. *de minimis* steun hoeft dan ook niet te worden aangemeld (met uitzondering van steun voor bepaalde

gevoelige sectoren en exportgerelateerde steun). Volgens mij is het echter niet mogelijk om op basis van een dergelijke drempel steun uit te zonderen van het staatssteunverbod, nu het EG-Verdrag hierin niet voorziet. Hiervoor is mogelijk een verdragswijziging noodzakelijk. Een probleem dat zich in het bijzonder voordoet bij de *de minimis* steunregeling is dat zal moeten worden getoetst of de uiteindelijke begunstigde van het voordeel aan het plafond voldoet. Hierdoor dient in een aantal gevallen door (fiscaal)juridische entiteiten heen te worden gekeken om na te gaan bij welke economische entiteit een fiscaal voordeel uiteindelijk terechtkomt.

(4) *Selectiviteit / economische activiteit*

Het voordeel moet selectief worden verleend en betrekking hebben op een economische activiteit. Op grond van dit laatste valt steun aan niet-commerciële instellingen veelal buiten het verbod, zolang geen sprake is van activiteiten waarmee geconcurrereerd kan worden met commerciële aanbieders.

Selectiviteit (ook wel specificiteit genoemd) is veruit het moeilijkste vereiste. Het brengt een scheiding aan tussen generieke en specifieke fiscale maatregelen. Het is vaak inherent aan een fiscale maatregel dat bepaalde belastingplichtigen er meer van profiteren dan anderen. Zo zal een extra aftrekpost voor loonkosten van laaggeschoolde werknemers slechts ten goede komen aan hen die deze werknemers in dienst hebben. Investeringsvoordelen zullen slechts toekomen aan hen die daadwerkelijk investeren. Anderzijds zal steun die slechts toekomt aan grote bedrijven niet als generiek worden gekwalificeerd. Indien per definitie kleinere bedrijven worden uitgesloten kan sprake zijn van selectiviteit.

Zo zal ook sprake zijn van selectiviteit als slechts ondernemingen die gevestigd zijn in een bepaalde regio voor een voordeel in aanmerking komen of slechts zij die exporteren. In het geval de belastingautoriteiten een discretionaire bevoegdheid hebben en op basis daarvan deels naar eigen inzicht mogen beslissen aan wie een fiscaal voordeel toekomt, wordt verondersteld dat sprake is van selectiviteit zolang het tegendeel niet bewezen is. Voordelen die slechts aan bepaalde sectoren toekomen zijn in de regel eveneens selectief van aard.

Een belangrijk probleem dat zich voordoet bij regiogebonden voordelen is dat deze deels veroorzaakt kunnen worden door regionale fiscale autonomie. Indien een lokale overheid zelfstandig bepaalde fiscale bevoegdheden heeft, dan dienen deze niet zonder meer op een lijn gesteld te worden met regionale voordelen die verleend worden door de centrale overheid. Hierbij dient naar mijn mening te worden nagegaan of fiscale autonomie slechts met het oog op het verlenen van regionale fiscale voordelen in het leven is geroepen, of dat het deel uitmaakt van een breder takenpakket van autonome medeoverheden. In het laatste geval dient te worden nagegaan in hoeverre het autonome fiscale stelsel niet alsnog tot regionale steun leidt, mede gelet op de financiering van de aan de verschillende overheden toebedeelde taken.

Procedure

Alvorens steun die aan alle bovenstaande voorwaarden voldoet van het verbod kan worden ontheven, zal de Europese Commissie de maatregel onderzoeken. Een lidstaat is op grond van artikel 88(3) EG verplicht een nieuwe steunmaatregel vooraf aan te melden bij de Commissie en met de invoering ervan te wachten totdat ontheffing van het verbod is verleend. Bepaalde steunmaatregelen zijn evenwel vrijgesteld van deze procedure (opleidingssteun, steun aan het midden- en kleinbedrijf, *de minimis* steun); zij worden geacht te zijn goedgekeurd indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan.

Indien nodig zal de Commissie, na een eerste onderzoek, een formele procedure openen om alle betrokken partijen en derden in de gelegenheid te stellen hun standpunten en bezwaren kenbaar te maken. Deze procedure is vastgelegd in artikel 88(2) EG en verder uitgewerkt in de zgn. procedurele verordening (nr. 659/1999). De Commissie zal het goedkeuren van steun (formeel: het verenigbaar verklaren met de interne markt) moeten afwegen tegen de daaraan verbonden gevolgen. Zo zal het effect van een belastingvrijstelling ter stimulering van een bepaalde regio moeten worden afgewogen tegen de mate van concurrentievervalsing die daardoor op de communautaire markt wordt veroorzaakt.

Fiscale steun die wordt ingevoerd zonder dat deze van het verbod is uitgezonderd kan worden teruggevorderd van de belastingplichtige, wanneer de Commissie deze steun na een formeel onderzoek niet van het verbod ontheft. Slechts het daadwerkelijke voordeel kan worden teruggevorderd. Zo dient bij de bepaling van het financiële voordeel door vermindering van de belastinggrondslag onder meer rekening te worden gehouden met het effectieve tarief dat op de belastingplichtige van toepassing is.

Substantiële wijzigingen in goedgekeurde maatregelen geven in beginsel aanleiding tot hernieuwde aanmelding en het afwachten van een herbeoordeling van de fiscale maatregel in kwestie. Ook een wijziging in het normatieve fiscale stelsel, zoals een stijging van het belastingtarief, kan aanleiding geven tot een aanvullende of heraanmelding wanneer het netto-voordeel daardoor aanzienlijk toeneemt.

Begunstigden, concurrenten en lidstaten kunnen het oordeel van de Commissie inzake goedkeuring of het achterwege laten daarvan aanvechten voor het Gerecht van eerste aanleg c.q. het Hof van Justitie. Veelal zal hier sprake zijn van een marginale toetsing, nu de Commissie in de meeste gevallen aan brede beoordelingsmarge mag hanteren. Echter voor wat betreft de vraag of een bepaalde fiscale maatregel een steunmaatregel is die voldoet aan alle vereisten van het verbod kunnen de gerechtshoven ten gronde toetsen. Het betreft hier namelijk een objectief juridisch begrip. Datzelfde geldt voor de vraag of van nieuwe steun dan wel van bestaande steun sprake is. Voor de laatste categorie van steun dreigt namelijk geen terugvordering, zolang de Commissie de opheffing ervan niet heeft bevolen. Bestaande steun is niet alleen steun die reeds goedgekeurd is maar ook, onder meer, steun die reeds voor de toetreding van een lidstaat tot de EG werd verleend. Voor deze steun geldt in eerste instantie niet de eerdergenoemde formele procedure. Wel kan de Commissie voorstellen om een steun die zij niet langer

wenselijk acht in te trekken. Wordt hieraan geen gevolg gegeven door de lidstaat dan kan de Commissie, na een formeel onderzoek, alsnog opdracht geven tot stopzetting.

Indien de Commissie een formeel onderzoek start naar *nieuwe* steun, dan kan de beschikking waarmee zij de procedure start in rechte worden aangevochten. Een dergelijke procedure brengt, zoals gezegd, de dreiging van opschorting en terugvordering met zich mee hetgeen de handelspositie van een onderneming ernstig kan beïnvloeden. Indien bij het Hof c.q. het Gerecht wordt betoogd dat geen sprake is van nieuwe steun, of in het geheel niet voldaan is aan de steundefinitie van artikel 87(1) EG, dan is de formele procedure namelijk ten onrechte geopend.

Hoofdstuk 3

In de gedragscode inzake de belastingheffing van ondernemingen zijn criteria vastgesteld voor de beoordeling van de 'schadelijkheid' van fiscale maatregelen, met het oog op het beschermen van de aantasting van nationale belastingopbrengsten door voordelige, speciale buitenlandse regimes. De gedragscode streeft naar de afschaffing van dergelijke maatregelen binnen de EG. In verband hiermee is de Commissie overgegaan tot een herbeoordeling van bepaalde fiscale steunmaatregelen die mogelijk 'schadelijk' kunnen zijn. De gedragscode heeft officieel (nog) geen bindende juridische status binnen de EG, hoewel zij toch bepaalde verplichtingen oplegt aan de lidstaten onderling.

Bepaalde fiscale maatregelen worden nu onderzocht terwijl de Commissie in het verleden heeft vastgesteld dat zijn buiten de definitie van het staatssteunverbod vielen. Daarnaast worden bepaalde fiscale maatregelen onderzocht die in het verleden zijn goedgekeurd maar waarvan een langere instandhouding door de Commissie niet langer wenselijk wordt geacht. Ook worden enkele niet-aangemelde maatregelen onderzocht die vermoedelijk steun bevatten. De Commissie zal in het bijzonder bij haar onderzoek naar verrekenprijzen rekening moeten houden met het feit dat het uiteindelijke voordeel per belastingplichtige kan verschillen en dat een bijzondere richtlijn voor verrekenprijzen niet zonder meer voor een ieder tot een voordeel hoeft te leiden.

Bij het argument van de Commissie dat bepaalde fiscale maatregelen door de ontwikkeling van de interne markt steunmaatregelen zijn geworden zet ik vraagtekens. Het steunbegrip is een objectief rechtsbegrip. De ontwikkeling van de interne markt zal in de regel niet tot gevolg hebben dat een bestaande maatregel tot steun wordt. Een fiscaal voordeel zal niet plots ontstaan waar dit tot voor kort niet het geval was. Dat de Commissie in een bepaald geval een voordeel niet heeft onderkend doet niet eraan af dat objectief gezien een voordeel aanwezig was. De ontwikkeling van de interne markt zal in de regel evenmin invloed hebben op het antwoord op de vraag of wel of niet sprake is van het gebruik van staatsmiddelen. Ook zal een fiscale maatregel niet van de een op de andere dag specifiek van aard worden. Waar de ontwikkeling van de interne markt wel kan doorwerken met betrekking tot staatssteun, is het (derde) element van invloed op de mededinging en de nadelige beïnvloeding van het handelsverkeer.

Ik betoog dat fiscale maatregelen die door de Commissie zijn goedgekeurd en waarvan de goedkeuring niet of niet succesvol is aangevochten door andere lidstaten, tot hun recht moeten komen. Indien de Commissie fiscale steun bijvoorbeeld toelaat voor regionale stimulering, vooropgesteld dat een bepaald investeringsniveau wordt bereikt of een minimum aantal (permanente) banen wordt gecreëerd, dan dient deze steunmaatregel een gezamenlijke doelstelling van de gemeenschap en haar lidstaten. Andere lidstaten dienen de nodige maatregelen te nemen om te voorkomen dat hun eigen nationale fiscale stelsel het uitnodigende effect van een goedgekeurde, buitenlandse steunmaatregel tenietdoet. Goedkeuring van een steunmaatregel met het oog op een communautaire doelstelling als verwoord in de artikelen 87(2) en (3) EG dient er in het licht van artikel 10 EG toe te leiden dat lidstaten zich onthouden van maatregelen die aan de verwezenlijking van een dergelijk doel in de weg staan.

Zo zal een buitenlands belastingvoordeel voor een bedrijf dat besluit in een bepaalde regio een vestiging te openen, teniet worden gedaan indien daardoor in de eigen lidstaat van de hoofdvestiging meer belasting verschuldigd wordt enkel als gevolg van het in het buitenland verleend goedgekeurd voordeel. De toepassing van een systeem van verrekening, als fiscaal geaccepteerde methode ter voorkoming van dubbele belasting, kan een zodanig neutraliserend effect hebben. Hetzelfde geldt voor anti-ontgaansbepalingen die erop zien dat een eventuele vrijstelling niet langer wordt verleend indien op inkomsten uit de andere lidstaat een bijzonder (goedgekeurd) regime van toepassing is.

Wanneer een lidstaat van mening is dat een (fiscale) steunmaatregel van een andere lidstaat niet (langer) geschikt is om het doel te bereiken, dan dient zij de Commissie hierop te wijzen. Het is de taak van de Commissie regelmatig goedgekeurde steunmaatregelen te evalueren. Desnoods dient te lidstaat tegen het niet-optreden van de Commissie bij ineffectieve steun actie te ondernemen om de goedkeuring aan de steun te ontnemen. Lidstaten maakten, althans in het verleden, niet of nauwelijks gebruik van de mogelijkheid hun bezwaren tegen fiscale steunmaatregelen van andere lidstaten kenbaar te maken in het kader van een formele procedure, hoewel juist in deze fase de mogelijkheid geboden wordt om goedkeuring te voorkomen.

De Commissie mag geen fiscale steunmaatregelen goedkeuren die andere bepalingen van het EG-Verdrag schenden, ook al hebben deze maatregelen een bepaald gewenst effect. Hierbij valt te denken aan regionale investeringssteun die vereist dat het hoofdkantoor van een concern (de moedermaatschappij) in de desbetreffende regio wordt gevestigd en waarbij geen genoegen wordt genomen met een vaste inrichting.

Hoofdstuk 4

Op het internationale vlak bestaat eveneens een subsidieregime. Het WTO Subsidieverdrag geeft regels voor subsidies die van invloed kunnen zijn op de internationale handel. Subsidies die (mede) afhankelijk zijn van export of die importsubsstitutie vooropstellen (d.w.z. het verkiezen van in het binnenland geproduceerde gesubsidieerde producten boven geïmporteerde producten) zijn verboden. Staten

die bij de WTO zijn aangesloten kunnen met elkaar over dergelijke subsidies in contact treden. Indien een staat niet bereid is een verboden maatregel in te trekken kan een onafhankelijk panel gevraagd worden te beoordelen of het verbod is overtreden. Zo ja, dan kan intrekking worden 'aanbevolen'. Wordt hieraan niet voldaan, dan kan de klagende staat – in afwachting van de naleving van de 'aanbeveling' – desnoods handelsmaatregelen treffen, zoals het instellen van douaneheffingen op zowel gesubsidieerde als niet-gesubsidieerde goederen van die andere lidstaat, die naar het eigen land geïmporteerd worden. Tegen een uitspraak van het panel staat beroep open bij een onafhankelijk beroepsorgaan. In de onpartijdigheid van de betrokkenen en andere waarborgen met betrekking tot het verloop van deze quasi-judiciële procedure wordt voorzien.

Naast verboden steunmaatregelen bestaat er ook een categorie van maatregelen waartegen opgetreden kan worden indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Ten eerste dienen deze maatregelen specifiek van aard te zijn. Hiervan kan gedacht worden aan regionale beperkingen (welke niet voortvloeien uit regionale autonomie) en aan steun die verleend wordt aan individuele bedrijven of sectoren. Daarnaast dient te worden aangetoond dat de handelsbelangen van de klagende staat daadwerkelijk en substantieel worden geschaad. Ook hier kan aanpassing of opheffing van de maatregel uiteindelijk worden 'afgedwongen'.

Er heeft nog een categorie van maatregelen bestaan waartegen in beginsel geen actie mogelijk was. Dit waren niet-specifieke maatregelen alsmede specifieke maatregelen op het terrein van regionale steun, milieu-investeringen en onderzoek en ontwikkeling. Wegens gebrek aan consensus over handhaving van deze categorie is deze ultimo 1999 vervallen. Voor niet-specifieke maatregelen betekent dit dat zij in beginsel buiten enige categorie vallen.

Een staat die lid is van de WTO heeft de mogelijkheid om in plaats van of tijdens het aanvechten van de subsidie zelf compenserende heffingen op geïmporteerde gesubsidieerde goederen te hanteren om het negatieve effect van die goederen op de binnenlandse industrie zo veel als mogelijk ongedaan te maken, voorzover de subsidiërende staat niet bereid is de subsidie in te trekken of deze zodanig aan te passen dat het negatieve effect ongedaan wordt gemaakt. De compenserende heffing mag het bedrag van de subsidie niet overschrijden.

In deze studie worden de karakteristieken en de mate van voordeel van bepaalde fiscale voordelen besproken. Daarbij is in het bijzonder aandacht besteed aan de procedure inzake het Amerikaanse Foreign Sales Corporation (FSC) regime. Uit deze procedure komt naar voren dat het lidstaten vrij staat te kiezen tussen fiscale systemen die gebaseerd zijn op belasting van het wereldinkomen of het inkomen uit het territorium van een lidstaat. Echter, deze keuze dient consequent te worden doorgevoerd. In beide gevallen dienen inkomsten uit export in de heffing te worden betrokken net als andere bedrijfsinkomsten; bij een territoriaal regime slechts voor zover deze inkomsten aan de activiteiten binnen het territorium kunnen worden toegerekend. Een dergelijke toerekening dient volgens het 'at arm's length' beginsel plaats te vinden.

De vraag of sprake is van een voordeel dient niet slechts aan de hand van de juridische vormgeving van de belastingwet beantwoord te worden. De norm zal objectief bepaald moeten worden. In principe is van een voordeel geen sprake

indien vermindering van de nationale belastingschuld wordt verleend met het oog op voorkoming van dubbele belasting. De voorwaarden die voor een dergelijke vermindering worden gesteld dienen niet onnodig selectief te zijn; inkomsten die worden toegerekend aan het eigen territorium van de staat die de vermindering verleent mogen in principe niet voor vermindering in aanmerking komen.

Het WTO Subsidieverdrag voorziet voornamelijk niet in het terugvorderen van verboden subsidies, maar slechts in het afschaffen ervan voor de toekomst. Hoewel ik de terugvordering van verleende verboden subsidies op basis van de tekst en doelstelling van het Subsidieverdrag mogelijk acht, blijft dit onderwerp voornamelijk zeer omstreken. Het WTO subsidieregime is voornamelijk slechts van toepassing op de handel in goederen en niet op dienstverlening.

Hoofdstuk 5

De EG en haar lidstaten zijn allen lid van de WTO. In die hoedanigheid zijn zij derhalve gebonden aan het Subsidieverdrag. Indien WTO-lidstaten dit verdrag overtreden, dan zal de Commissie hiertegen zonnodig optreden, mede ten behoeve van de lidstaten, nu internationale handel binnen de competentie van de EG valt.

Een concurrent van een Europese onderneming die subsidie ontvangt kan geen beroep doen op de verplichtingen van het Subsidieverdrag om de eventuele goedkeuring van een dergelijke subsidie in het kader van het staatssteunregime te doen vernietigen. Het Hof van Justitie staat niet toe dat op het Subsidieverdrag een beroep wordt gedaan in procedures voor het Hof en het Gerecht, nu dit verdrag niet in Europese regelgeving is vastgelegd of implementatie ervan anderszins beoogd is voor wat betreft de werking ervan tussen EG-lidstaten. Hoewel het Subsidieverdrag bindend is voor de EG en de lidstaten op grond van artikel 300(7) EG blijft het Hof hier terughoudend, met name omdat directe werking van de WTO verdragen in EG-recht afbreuk zou kunnen doen aan de gelegenheid tot onderhandelen die deze verdragen aan de staten bieden. Daarnaast overweegt het Hof dat ook andere belangrijke handelspartners aan de WTO verdragen geen interne werking toekennen en dat de Europese Raad in haar eigen preambule bij het verdrag aangeeft dat de verdragen geen directe werking zullen hebben. Ik zet mijn vraagtekens bij deze redenatie, omdat het WTO verdrag expliciet voorziet in een nalegingsverplichting welke op grond van artikel 300(7) EG normaliter zou moeten doorwerken in het interne EG-recht. Dit geldt in het bijzonder voor het subsidieverdrag dat enkele duidelijke verbodsbepalingen bevat.

Met name een begunstigde van steun zal baat hebben bij een toets op conformiteit met het Subsidieverdrag alvorens de Commissie staatssteun goedkeurt; zo niet dan kan goedgekeurde steun in voorkomende gevallen een gevoel van schijnzekerheid opwekken. Goedkeuring van staatssteun door de Commissie garandeert niet dat dergelijke steun met het Subsidieverdrag in overeenstemming is. Dit geldt evenmin als een subsidie buiten de definitie van artikel 87(1) EG valt. Zo kent het Subsidieverdrag geen *de minimis* uitzondering en kent zij sinds het jaar 2000 geen bijzonder regime meer voor regionale ontwikkelingssteun.

Anders dan het EG-staatssteunregime is de handhaving bij de WTO minder rigide. Zo zal het effect van handelsmaatregelen afhangen van het belang van de markt van de staat die deze maatregel neemt voor de industrieën uit de steunverlenende staat. Ook is terugvordering in WTO verband niet gebruikelijk en bovendien zeer omstreven, hoewel dit voor een effectieve handhaving van het verbod op steun voor export en imports substitutie noodzakelijk is.

Hoofdstuk 6

De bevoegdheid om onrechtmatig ingevoerde steun terug te vorderen vloeit volgens het Hof van Justitie impliciet voort uit de bevoegdheid om de opheffing van dergelijke steun te eisen. Terugvordering is het logische gevolg van een overtreding van de aanmeldings- en opschortingsplicht en is derhalve geen disproportionele maatregel, aldus het Hof.

Indien een onrechtmatig ingevoerde steunmaatregel uiteindelijk wordt goedgekeurd, dan kan deze niet worden teruggevorderd, ook niet voor wat betreft de steun die is verleend terwijl de opschortingsplicht nog van kracht was. Het EG-Verdrag biedt geen grondslag voor het heffen van een compenserende rente over de periode dat de steun onrechtmatig in het bezit was van de steunontvanger. Ik stel voor een dergelijke bevoegdheid te creëren om overtreding van de opschortingsverplichting effectief te kunnen sanctioneren.

De wijze van terugvordering wordt in principe aan de lidstaat overgelaten. In beginsel zal terugvordering moeten plaatsvinden volgens de regels die gelden voor nationale steun die is verleend in strijd met nationale bepalingen, zolang deze regels niet aan effectieve terugvordering in de weg staan, aldus het Hof van Justitie. Uiteindelijk komt het erop neer dat de lidstaten vrij zijn in het bepalen van de procedure voor terugvordering en het aanwijzen van de bevoegde autoriteiten en gerechtelijke instanties. Het materiële deel van terugvordering wordt echter beheerst door EG recht.

Terugvordering mag achterwege blijven indien dit 'absoluut onmogelijk' is. Tot op heden heeft het Hof van Justitie geen onmogelijkheid van dien aard gesanctioneerd. Financiële problemen voor zowel de begunstigde als de staat, alsmede aanzienlijke administratieve lasten maken terugvordering in ieder geval niet onmogelijk. Zouden zich onvoorziene problemen voordoen, dan dienen de lidstaten met de Commissie in overleg te treden en voorstellen te doen om deze problemen te overwinnen. Een bevel van een nationale rechter om niet terug te vorderen zou wellicht als een absolute onmogelijkheid kunnen worden aangemerkt; de kans dat dit gebeurt lijkt echter klein nu de nationale rechter zich naar communautaire maatstaven dient te richten.

De bescherming van gerechtvaardigd vertrouwen is als beginsel van gemeenschapsrecht erkend en kan derhalve eveneens aanleiding zijn om niet terug te vorderen. Het Hof van Justitie stelt echter dat een behoedzame ondernemer normaliter in staat zal zijn na te gaan of de aanmeldings- en opschortingsprocedure is gevolgd. Indien hij dit niet heeft gedaan, dan is een gerechtvaardigd vertrouwen nagenoeg uitgesloten. Verwachtingen die door de nationale overheid c.q. de wetgever zijn gewekt kunnen geen vertrouwen wekken, nu de nationale overheid

niet bevoegd is steun in de zin van artikel 87(1) EG zonder meer in te voeren. Ook het langdurig achterwege blijven van maatregelen om onrechtmatige steun te niet te doen van de zijde van de Commissie is in principe niet voldoende om een gerechtvaardigd vertrouwen op te wekken, zolang de Commissie van haar zijde niet op andere gronden bepaalde verwachtingen heeft gewekt. Zelfs als een vertrouwen al gerechtvaardigd is, dan nog dient de bescherming ervan te worden afgewogen tegen het belang dat de gemeenschap heeft bij terugvordering (het herstel van de onderlinge concurrentiepositie tussen de gesubsidieerde en de niet-gesubsidieerde ondernemer op de gemeenschappelijke markt).

De vraag of terugvordering voorzienbaar was hangt samen met de noodzaak voor begunstigden van staatssteun om zich bewust te zijn van het staatssteunregime en de gevolgen die het met zich meebrengt. Om aan het standpunt van het Hof van Justitie, dat een behoedzame ondernemer in staat dient te zijn na te gaan of de correcte procedure is gevolgd, meer realiteitsgehalte te geven, stel ik voor belastingaanslagen te voorzien van een waarschuwing die wijst op de mogelijke toepasbaarheid van het staatssteunregime.

In dit onderzoek wordt de mogelijkheid geopperd om boetes op te leggen aan de lidstaat indien deze niet aan zijn aanmeldings- en opschortingsplicht voldoet. De dreiging van boetes kan lidstaten aanmoedigen hun verplichtingen nauwgezet na te leven, hoewel daarmee geen afbreuk wordt gedaan aan de verplichting tot terugvordering bij de begunstigde van steun.

Begunstigden van onaangemelde steun zouden bij twijfel aan de belastingautoriteiten kunnen verzoeken om alsnog tot aanmelding van een steunmaatregel over te gaan. Desgewenst kan hij dit bij de nationale rechter afdwingen.

Aangezien slechts het door de subsidieontvanger genoten voordeel ongedaan gemaakt dient te worden om de vroegere competitieve situatie zo veel als mogelijk te herstellen, ben ik van mening dat bij de berekening van dat voordeel rekening dient te worden gehouden met eventuele geleden of te leiden schade als gevolg van de terugvordering van de subsidie (anders dan het subsidiebedrag zelf natuurlijk).

Hoofdstuk 7

Bij beantwoording van de vraag of sprake is van een gerechtvaardigd vertrouwen dient te worden nagegaan wie of wat tot een dergelijk vertrouwen aanleiding gaf. Nationale overheden en nationale wetgeving kunnen dit in beginsel niet, nu een dwingende bepaling van hogere orde de goedkeuring van steun expliciet opdraagt aan de Commissie. Hieraan ligt de veronderstelling ten grondslag dat tussen de nationale overheid en de begunstigde van steun in de regel een bepaalde mate van samenwerking bestaat en een gemeenschappelijk belang bij het verlenen van de steun. Verder is het de taak van de belastingadviseur zijn cliënt over mogelijke problemen met fiscale staatssteun tijdig te informeren. Zijn veronderstelde vaktechnische kennis van het staatssteunregime dient aan de belastingplichtige te worden toegerekend.

Terugvordering in de fiscale sfeer veronderstelt dat een eerdere belastingaanslag, waarin een onrechtmatig fiscaal voordeel is verwerkt, kan worden herzien. Alleen op deze wijze kan aan het verschuldigde bedrag aan belasting

worden gewijzigd om een voordeel teniet te doen. Het Nederlandse fiscale procesrecht biedt daartoe de mogelijkheid tot navordering c.q. naheffing. Beiden zijn aan een vijfjaarslimiet gebonden; deze wordt effectief ter zijde gesteld door de tienjaarstermijn die de procedurele verordening stelt aan terugvordering. Nationale tijdslimieten kunnen namelijk niet aan terugvordering in de weg staan, aldus het Hof en het Gerecht. Voor wat betreft het vereiste van een nieuw feit ter zake van navordering, blijkt dat hieraan in beginsel niet zal zijn voldaan. De vraag stelt zich derhalve of dit vereiste terzijde moet worden geschoven om wijziging van de aanslag en daarmee terugvordering mogelijk te maken.

Naast de fiscale weg, kan getracht worden de civiele weg te bewandelen voor terugvordering. Het is niet nodig om fiscale staatssteun in de vorm van additionele belasting terug te vorderen; iedere andere vorm van betaling kan volstaan zolang daarmee de steun effectief wordt teruggevorderd. Zolang de aanslag echter in stand wordt gelaten, en daarmee de formele vaststelling van het verschuldigde bedrag, lijken vorderingen uit onverschuldigde betaling of ongerechtvaardigde verrijking weinig succesvol.

Naast terugvordering van het fiscale voordeel zelf, speelt ook nog de heffing van rente een rol. Fiscale procedures voorzien in het opleggen van heffings- en invorderingsrente, maar beide kunnen onvoldoende tegemoet komen aan de door de Commissie opgelegde verplichting tot het heffen van rente, mede gelet op het hogere rentetarief dat de Commissie doorgaans hanteert.

In deze studie stel ik voor om in Nederland een nieuwe, eenduidige fiscale procedure voor terugvordering in het leven te roepen als onderdeel van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Ik ben van mening dat, indien nationaal recht terugvordering niet toelaat, een lidstaat verplicht is een bruikbare procedure in het leven te roepen op grond van de algemene loyaliteitsverplichting die is vastgelegd in artikel 10 EG, gelezen in het licht van artikel 14 van de procedurele verordening dat ziet op terugvordering. Een afzonderlijke procedure lijkt te prefereren boven *ad hoc* oplossingen in individuele gevallen en kan tevens dienen als waarschuwing voor belastingplichtigen. Verder ben ik van mening dat fiscale steun, vanwege de bijzondere complexiteit en terminologie van het fiscale stelsel, een aparte procedure in de fiscale sfeer verdient in plaats van een overkoepelende procedure die ziet op alle vormen van overheidssteun.

De procedure dient onder meer te voorzien in het aanpassen van de belastingaanslag met het oog op terugvordering, een uniforme grondslag voor het heffen van rente naar Communautaire maatstaven en een verbod op uitstel dan wel afstel van terugvordering (behalve in gevallen waarin communautaire rechtsbeginselen hiertoe dwingen). Ten behoeve van de belastingplichtige kan voorzien worden in het herzien van definitieve belastingaanslagen met het oog op het alsnog opteren voor (rechtmatige) alternatieve fiscale faciliteiten in plaats van de teruggenomen, onrechtmatige faciliteit. Verder kan een bezwaarprocedure vaak worden overgeslagen, nu dit slechts een formaliteit is (de staat kan niet anders dan terugvorderen hoewel hij veelal de bezwaren van de belastingplichtige zal delen). Rechtstreeks beroep verdient derhalve de voorkeur. Verder dient de buitengerechtelijke afhandeling van schade door de nationale overheid te worden uitgesloten. Tot slot dient de belastingplichtige in de gelegenheid te worden gesteld

om een verzoek tot aanmelding van een dubieuze fiscale faciliteit in te dienen bij de inspecteur, waarbij tegen een negatieve beschikking beroep openstaat. Gelijktijdig met dit verzoek dient de belastingplichtige in de gelegenheid te worden gesteld om toepassing van de faciliteit ten aanzien van hem op te schorten zonder daarmee zijn aanspraak op de faciliteit kwijt te raken (het 'voorwaardelijk opteren'). Een wettelijke verplichting tot het vermelden van een staatssteunvoorboud in aanslagen, met verwijzing naar relevante wetsbepalingen, acht ik, zoals gezegd, eveneens wenselijk.

Voor wat betreft het verzoek om aanmelding wordt in deze studie een voorstel gedaan om aan de belanghebbende rente te vergoeden indien de belastinginspecteur weigert tot aanmelding over te gaan en de begunstigde, vanwege zijn aanhoudende twijfel aan de rechtmatigheid van een fiscaal voordeel, er (vooralsnog) van afziet dit voordeel te genieten. Indien blijkt dat deze twijfel in beroep door een rechterlijke instantie wordt gedeeld, dan kan een rentevergoeding in bepaalde gevallen op zijn plaats zijn. Dit geldt ook in de onwaarschijnlijke situatie dat de inspecteur het met de begunstigde eens is en tot aanmelding laat overgaan, terwijl dit achteraf blijkt niet noodzakelijk te zijn geweest. Ik pleit ervoor dit verzoek een wettelijke grondslag te geven omdat een belastingplichtige baat heeft bij zekerheid, met name bij investerings- en vestigingsbeslissingen, ook al kan dit betekenen dat hij een (onrechtmatig) fiscaal voordeel uiteindelijk niet zal ontvangen.

Hoofdstuk 8

Tussen theorie en praktijk bestaat een wereld van verschil. Zo zullen concurrenten van steunontvangers in eerste instantie niet trachten aan hun tegenhangers steun te ontnemen, maar zij zullen eerder bij hun eigen (en wellicht dezelfde) overheid aankloppen voor (soortgelijke) steun. Begunstigden van fiscale steun zullen veelal niet stilstaan bij de staatssteunaspecten ervan, zolang anderen hen daar niet op wijzen. Hier lijkt een taak weggelegd voor hun belastingadviseurs.

Ook is het onwaarschijnlijk dat lidstaten bereid zullen zijn hun fiscale wetgeving zodanig aan te passen dat aan goedgekeurde buitenlandse steun geen afbreuk wordt gedaan, wanneer vanuit nationaal perspectief sprake is van oneigenlijk gebruik van dergelijke steun c.q. belastingontwijking. Evenmin blijken lidstaten bereid om van de wettelijke mogelijkheden gebruik te maken om de beschikking tot goedkeuring van omstreden fiscale steun aan te vechten.

Voor wat betreft terugvordering lijkt er slechts een *pro forma* uitzondering te bestaan door het gebruik van het ongedefinieerde begrip 'absolute onmogelijkheid'. Een nadere verduidelijking van dit begrip door de Europese gerechtshoven lijkt wenselijk. Eén vorm van onmogelijkheid, inbreuk op te beschermen gerechtvaardigd vertrouwen, is wel nadrukkelijk erkend maar de voorwaarden voor 'gerechtvaardigdheid' zijn zeer strikt en nauwelijks te verwezenlijken in het geval een begunstigde niet is nagegaan of de correcte procedure is gevolgd. Om onnodige procedures in ieder van de lidstaten te voorkomen stel ik voor om in de procedurele verordening te verduidelijken onder welke bijzondere omstandigheden

terugvordering achterwege kan blijven, zodat dit onderwerp geheel bij de Europese gerechtshoven kan worden uitgeprocedeerd.

De verdere ontwikkeling van de WTO zal van belang zijn om het effect van het subsidieverdrag in de fiscale sfeer te bepalen. Druk van mede-WTO-lidstaten is noodzakelijk om staten tot verdragsconform handelen aan te zetten. Ik ben van mening dat handhaving van het Subsidieverdrag expliciet deel uit moet maken van de overwegingen van de Commissie in het kader van het staatssteunregime.

Fiscale steunmaatregelen die zijn vastgelegd in wet- en regelgeving zullen in de nabije toekomst niet de belangrijkste reden zijn voor bezorgdheid vanuit staatssteunperspectief, nu overheden steeds vaker experts bij het ontwerp ervan betrekken. Met name in de uitvoeringssfeer dient men beducht te zijn op staatssteun, vooral daar waar – abusievelijk – aan een belastingplichtige een fiscaal voordeel toekomt. De geheimhouding die hierbij een rol speelt maakt het voor de Commissie evenwel niet eenvoudig om hier een voet achter de deur te krijgen.

Met een vrije, interne markt tot doel kunnen de lidstaten niet zonder een staatssteunregime. Handhaving van dit regime kan op zijn beurt niet zonder de veronderstelling dat een begunstigde dient te controleren of de correcte procedure is gevolgd. Een toenemende transparantie en vereenvoudiging van staatssteunrichtlijnen kunnen hieraan bijdragen, tezamen met het voorgestelde verzoek om aanmelding en tijdelijke opschorting dat kan dienen om aan resterende twijfels een einde te maken.

Ten aanzien van de toekomstige invloed van het staatssteunregime op het terrein van belastingharmonisatie neem ik het standpunt in dat voor dit regime geen belangrijke rol is weggelegd. Weliswaar kan zij in de marge aan bepaalde bijzondere regimes een halt toeroepen, maar het regime zal de kern van de nationale fiscale stelsels niet substantieel beïnvloeden.